

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování zásob dle českých účetních standardů a mezinárodního
účetního výkaznictví

The Issues of Inventories Accounting by Czech Accounting Standards and International
Financial Reporting

Student: Bc. Daniela Hartošová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně a zapsala jsem v ní všechnu použitou literaturu a odkazy, které jsem použila.

Dne 15. 4. 2010

.....

Obsah

1	ÚVOD	1
2	ZÁSoby PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	3
2.1	ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ ZÁSOb	3
2.1.1	Nakupované zásoby	3
2.1.2	Zásoby vytvořené vlastní činností	4
2.1.3	Zvířata	5
2.2	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	5
2.2.1	Způsoby používané pro ocenění nakoupených zásob	6
2.3	JEDNOTLIVÉ ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb	7
2.3.1	Způsob „A“	7
2.3.2	Způsob „B“	8
2.3.3	Aktivace vnitropodnikových služeb	9
2.4	ZÁSObY NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ	9
2.4.1	Zásoby na cestě	10
2.4.2	Nevyfakturované dodávky zásob	10
2.5	INVENTARIZACE ZÁSOb	11
2.5.1	Manko	12
2.5.2	Přebytek	12
2.5.3	Úbytek do výše norem přirozených úbytků	12
2.5.4	Zúčtování mank a přebytků zásob způsobenou neúmyslnou záměnou	12
2.5.5	Definitivní snížení hodnoty zásob	13
2.5.6	Opravná položka k zásobám	13
2.6	POSKYTNUTÉ ZÁLOHY NA ZÁSObY	14
2.7	SLEVY U NAKOUPENÝCH ZÁSOb	14
2.7.1	Skonto	14
2.7.2	Bonus	14
2.8	REKLAMACE PŘI POŘÍZENÍ A PRODEJI ZÁSOb	15
2.9	KOMISNÍ PRODEJ	16
2.10	DOKLADY POTŘEBNÉ PRO EVIDENCI ZÁSOb	16
2.10.1	Evidence došlých faktur	16
2.10.2	Doklady o příjmu a výdeji materiálu	16
3	ZÁSObY PODLE IAS/IFRS	18
3.1	MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE V ÚČETNICTVÍ	18
3.1.1	US GAAP	18
3.1.2	Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii	19
3.1.3	Regulace pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS	19
4	IAS 2	20

4.1	DEFINICE ZÁSOb.....	20
4.2	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	21
4.2.1	Náklady na pořízení zásob	21
4.2.2	Sdružená výroba.....	22
4.3	TECHNIKY PŘI OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb.....	23
4.3.1	Metoda předem stanovené ceny (metoda standardních nákladů)	23
4.3.2	Metoda maloobchodního prodeje (prodejní ceny)	24
4.4	OCENĚNÍ SPOTŘEBY ZÁSOb	24
4.4.1	Ocenění v čisté realizovatelné hodnotě.....	25
4.5	UZNÁNÍ NÁKLADŮ.....	26
4.6	ZVEŘEJNĚNÍ ZÁSOb	26
5	APLIKACE ZÁSOb DLE ČÚS	27
5.1	TYPY PŘÍKLADŮ NA POŘIZOVACÍ CENU	28
5.2	TECHNIKA OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb NA SKLADU	29
5.3	POUŽITÍ METODY ÚČTOVÁNÍ „A“ A „B“	30
5.4	ZÁSObY NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ	31
5.4.1	Zásoba jako nevyfakturovaná dodávka	31
5.4.2	Zásoba na cestě.....	32
5.5	INVENTARIZACE ZÁSOb	33
5.5.1	Opravné položky u zásob	34
6	APLIKACE ZÁSOb DLE IAS/IFRS	35
6.1	POUŽITÍ NÁKLADŮ NA NÁKUP S OBCHODNÍ SLEVOU	35
6.2	OCEŇOVÁNÍ POŘIZOVACÍCH NÁKLADŮ.....	35
6.3	SDRUŽENÁ VÝROBA	36
6.4	POUŽITÍ ČISTÉ REALIZOVATELNÉ HODNOTY	37
6.5	TECHNIKY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb STEJNÉHO DRUHU NA SKLADĚ	38
6.5.1	Metoda váženého aritmetického průměru	38
6.5.2	Metoda FIFO	39
6.5.3	Metoda LIFO	40
7	VZÁJEMNÁ DIFERENCIACE MEZI ČÚS A IAS/IFRS	42
7.1	KONKRÉTNÍ SROVNÁNÍ V PRAKTICKÝCH PŘÍKLADECH	43
	ZÁVĚR	48
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	50

Seznam zkratk a symbolů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

1 Úvod

Mezinárodní harmonizace účetnictví se snaží o odbourávání národních hranic v ekonomice. Jedná se o sbližování a sjednocování metod a postupů, které jsou používány v jednotlivých zemích. V mezinárodní harmonizaci existují tři důležité směry: US GAAP¹ – národní účetní standardy USA, IAS/IFRS – mezinárodní standardy účetního výkaznictví a direktivy Evropské unie.

Mezinárodní účetní standardy jsou vydávány od roku 1973 do roku 2001 prostřednictvím výboru pro mezinárodní účetní standardy. Poté byl výbor nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy. Momentálně máme 8 standardů IFRS a 31 standardů IAS.

Hlavní příčinou sladování je zajištění srovnatelných informací v jednotlivých zemích pro konkrétní uživatele, ať se jedná o investory nebo externí uživatele. K tomu slouží výkazy jako jediný zdroj informací, který je v souladu se stejnými zásadami a principy. Díky tomu mohou uživatelé lépe odhadnout postavení podniku a finanční situaci na trhu bez ohledu o jakou území příslušnost dané společnosti se jedná.

Česká republika při vstupu do Evropské unie v roce 2004 byla povinna začít se sladováním naší legislativy s legislativou Evropské unie. Proto ministerstvo financí ČR vydalo v roce 2004 první Český účetní standard pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Hlavním pilířem české legislativy je zákon o účetnictví.

Svou diplomovou práci jsem rozdělila do několika částí. V první větší části se chci věnovat zásobám z pohledu českých účetních standardů spolu s dalšími předpisy a vyhláškami používající se v české účetní praxi.

V další části se chci zabývat teoretickému popisu zásob dle mezinárodních standardů. Budu se snažit vysvětlit jednotlivé principy oceňování a vykazování zásob podle IAS 2 – Zásoby.

¹ Generally Accepted Accounting Principles

V závěru diplomové práce chci názorně poukázat na aplikaci českých účetních standardů a mezinárodních účetních standardů v konkrétních příkladech. Pomocí příkladů užitých na konkrétní oblasti uvedu hlavní diference v těchto dvou oblastech.

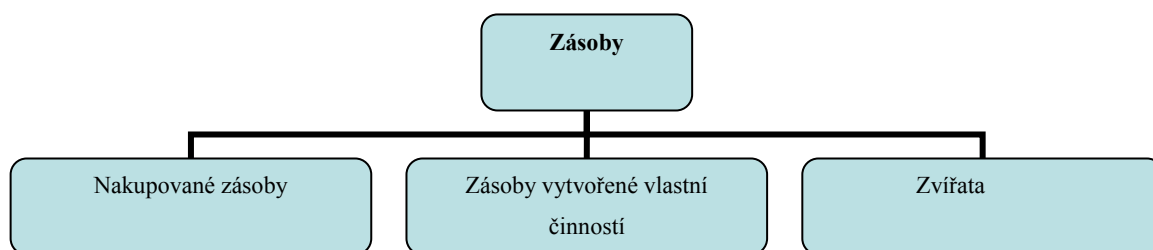
Cílem mé diplomové práce je bližší vysvětlení a porovnání oblastí týkající se problematiky zásob v rámci českých účetních standardů a mezinárodního výkaznictví.

2 Zásoby podle Českých účetních standardů

2.1 Základní vymezení zásob

Za zásoby se považují majetkové složky, které ve srovnání s dlouhodobým majetkem představují krátkodobější vázání kapitálu, což je vázání kapitálu do 1 roku. Zásoby nalezneme v oběžném majetku a ten řadíme do majetku, který je nejméně likvidní. Zásoby se při koloběhu majetkových složek jednorázově spotřebovávají nebo se získávají z příslušné činnosti. Zásoby jsou vymezeny podrobně v §9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., se kterou se provádějí některá ustanovení dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, jimiž jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb. Zásoby můžeme dělit na:

Schéma č. 2. 1.



2.1.1 Nakupované zásoby

Nakupované zásoby tvoří nejpoužívanější složku zásob v účetní jednotce. Nakupované zásoby dělíme na 2 základní skupiny: materiál a zboží.

1. **Materiál** – zde patří všechny předměty, jejichž použitelnost není delší než 1 rok nebo jsou určeny k jednorázové spotřebě bez ohledu na jejich pořizovací cenu.
 - a. Suroviny - tvoří hlavní část materiálu, které při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku.
 - b. Pomocné látky - vstupují do výrobku, ale netvoří jeho podstatu. Pouze přispívají k užitným vlastnostem výrobku.
 - c. Provozovací látky - látky, které jsou zapotřebí pro provoz účetní jednotky jako celku (čisticí prostředky, mazadla, oleje, palivo).

- d. Náhradní díly - předměty určené k tomu, aby byl majetek uveden do původního stavu.
 - e. Obaly - slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků. Nejen k ochraně, ale také i k reklamě konkrétního výrobku.
2. **Zboží** – výrobek koupený za účelem dalšího prodeje, patří zde:
- a. Movité věci.
 - b. Výrobky vlastní výroby.
 - c. Nemovitosti včetně pozemku vlastníci firma zabývající se nákupem a prodejem nemovitosti. Firma je nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

2.1.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Účetní jednotka ve svém podniku účtuje o svých zásobách, které vytvořila vlastní činností. Tyto zásoby nalezneme v účtové skupině č. 12 - Zásoby vlastní výroby. Oceňují se vlastními náklady skutečně vynaloženými nebo operativními. Dle jednotlivých typů výroby musí účetní jednotka zvážit strukturu nákladů, které budou součástí ocenění. V účetních předpisech nalezneme několik způsobů ocenění.

- výroba s krátkým, nepřetržitým výrobním cyklem jsou na úrovni přímých materiálových nákladů,
- hromadná a velkosériová výroba v přímých nákladech,
- u různých typů výroby oceňují účetní jednotky v přímých nákladech a výrobní režii,
- u malosériové výroby přesahující 1 rok započítáme i správní režii.

Zásoby, které si podnik vytváří sám. Rozdělujeme to do 3 skupin:

- a. **nedokončená výroba** - výrobky, které prošly ve výrobním procesu několika výrobními stupni, ale nejsou ještě hotovými výrobky. Také tam zahrnujeme nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty,
- b. **polotovary vlastní výroby** - výrobky odděleně evidovány v účetní jednotce, které ještě neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny do hotových výrobků v dalším výrobním procesu,

- c. **hotové výrobky** - výrobky, které prošly všemi výrobními stupni a jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku nebo ke spotřebě přímo uvnitř účetní jednotky.

2.1.3 Zvířata

Zvířata jsou zahrnuta do zásob jako mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, krůt, perliček, hus na výkrm, psi a další. Zvířata nalezneme na účtu 124 - Zvířata.

Nakoupená zvířata se oceňují v pořizovacích cenách. Zvířata vlastní výroby oceníme vlastními náklady.

Základní stádo a tažná zvířata jsou evidována v účtové třídě 0 – dlouhodobý majetek.

2.2 Oceňování zásob

Informace poskytované účetnictvím jsou do značné míry závislé na způsobu oceňování majetku a závazků. Zásadní způsoby oceňování majetku a závazků řeší zákon o účetnictví. Před zaúčtováním zásob do účetnictví se musí zjistit způsob jejich oceňování. Oceňování zásoby je vyjádřené v jednotkách hmotných. Máme 3 způsoby oceňování zásob:

1. Pořizovací cena

- cena, za kterou je majetek pořízen plus náklady související s jeho pořízením,
- zahrnujeme zde nakupované zásoby,
- nákupní cena je kupní cena materiálu nebo zboží a při nákupu z dovozu je součástí ceny nákupní clo,
- vedlejší pořizovací náklady zahrnují- přepravné externí, přepravné interní, pojistné na dopravě, provize.

2. Vlastní náklady

- patří zde zásoby vytvořené vlastní činností,
- vlastními náklady rozumíme přímé náklady vynaložené na výrobu,
- pod pojmem přímé náklady si představíme náklady, které se vztahují k určitému druhu výrobku či služby. Náklady jsou přímo zjistitelné nebo viditelné.,
- nepřímé náklady jsou společné více druhům výkonů a souvisí s obsluhou a řízením výroby,
- za vlastní náklady jsou považovány skutečné náklady nebo náklady stanovené podle předběžných kalkulací u technologických, technických či ekonomických podmínek.

3. Reprodukční pořizovací cena

- zvláštní případy (Např. odhad soudního znalce)
- například oceňujeme:
 - o zásoby získané darem nebo dědictvím,
 - o přebytky zásob zjištěné při inventarizaci,
 - o vrácené z výroby jako odpad,
 - o zásoby nově nalezené.

2.2.1 Způsoby používané pro ocenění nakoupených zásob

Zásoby pořízené nákupem nebo vlastní činností vedené na skladě se musí při vyskladnění ocenit. Účetní jednotka si může zvolit takový způsob oceňování, který nejvíce vyhovuje jejím konkrétním podmínkám a jsou v souladu se zásadou věrného zobrazení stavu a pohybu zásob. Existují 3 způsoby oceňování:

- **Metoda váženého aritmetického průměru** – používá ji při výdeji zásob ze skladu, kde použije průměrnou pořizovací cenu určité zásoby zjištěnou váženým aritmetickým průměrem - proměnlivým nebo váženým. Vážený průměr musíme počítat minimálně 1x za měsíc.

$$PC = \frac{\text{zásoba materiálu na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstky materiálu v Kč}}{\text{zásoba materiálu na skladě v hmotných jednotkách na počátku období} + \text{přírůstky v hmotných jednotkách}}$$

- **Metoda FIFO (first-in, first-out)** – princip spočívá v tom, že vydaný materiál ze skladu se oceňuje postupně od ocenění nejstarší zásoby k zásobě novější tak, jak se materiál ze skladu postupně vydává.

Tabulka č. 2.2.1 – základní údaje

Datum	Druh pohybu	Měrná jednotka (kg)	Cena za měrnou jednotku	Cena za dodávku
3.4.	Příjem	150	20 Kč	3 000
7.4.	Příjem	250	10 Kč	2 500
15.4.	Výdej	250	16 Kč	4 000
18.4.	Příjem	300	30 Kč	9 000
23.4.	výdej	400	22,5 Kč	9 000

Postup při výpočtu metody FIFO – při výdeji do spotřeby

Datum	Výpočet ceny za dodávku	Cena za jednotku
15.4.	$(150 \times 20) + (100 \times 10) = 4\,000$	$4\,000 / 250 = 16$
23.4.	$(150 \times 10) + (250 \times 30) = 9\,000$	$9\,000 / 400 = 22,5$

- **Pevná cena** – účetní jednotka si stanoví pro jednotlivé druhy materiálu pevnou cenu nákupní, v níž oceňuje příjem a výdej materiálu ve skladové evidenci. Platnost ceny určuje účetní jednotka sama a cenu by měla měnit, když došlo k větší změně skutečné ceny nákupní. Odchylka od pevné ceny je zpravidla zanedbatelná vzhledem k ceně. U oceňování pevnou cenou musí účetní jednotka zřídit tři analytické účty:
 - **112/1** – Materiál na skladě, pevně stanovená cena nákupní
 - **112/2** – Materiál na skladě, cenový rozdíl mezi skutečnou a pevně stanovenou cenou nákupní
 - **112/3** – Materiál na skladě, vedlejší pořizovací náklady

$K = \text{Počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}$

Počáteční stav zásob + přírůstek zásob

Jednotlivé způsoby ocenění zásob musí být uvedeny ve vnitřní směrnici účetní jednotky a nesmí se během účetního období měnit. Účetní jednotka může použít kombinaci uvedených způsobů ocenění pro jednotlivé skupiny zásob.

2.3 Jednotlivé způsoby účtování zásob

Účetní jednotka si může volit mezi dvěma způsoby vedení zásob v účetnictví. První způsob je způsob „A“ o průběžném systému evidence zásob. Druhý způsob je způsob „B“ o periodickém systému evidence zásob. Účetní jednotka v rámci účtování si musí vybrat jen jeden ze způsobů účtování.

2.3.1 Způsob „A“

Tento způsob udržuje aktuální záznamy o stavu zásob a náklady prodaných zásob. Pomocí způsobu „A“ se v účetnictví zjistí kdykoliv stav zásob na skladě a jaká je jejich

hodnota. Skutečný stav zásob se porovnává se stavem účetním nejméně jednou za účetní období k okamžiku účetní závěrky.

Způsobem „A“ účtujeme o pořízení a úbytku zásob nákupem od jiných subjektů, které se v průběhu účetního období účtují na vrub účtu 131 - (pořízení zboží) s příslušným souvztažným účtem zúčtovacích vztahů či na finančních účtech. Převzetí materiálu či zboží na sklad provádíme pomocí účtů 132 - (zboží na skladě) na vrub účtu a 504 – (prodané zboží) ve prospěch účtu. Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly účtují na vrub účtů nákladů, jedná-li se o manka a škody či ztráty do výše norem přirozených úbytků, tak ve prospěch účtu 549 - (manka a škody).

Výhodou tohoto účtování je, že můžeme kontrolovat shodu zásob na syntetických a analytických účtech zásob. Během účetního období účetní jednotka zjistí stav zásob a hospodářský výsledek přímo z účtů bez inventarizace a dále může pro firmu provádět finanční analýzy.

O aktivace vnitropodnikových služeb se účtuje při úbytku zásob na vrub příslušné zásoby a ve prospěch příslušného účtu výnosů.

2.3.2 Způsob „B“

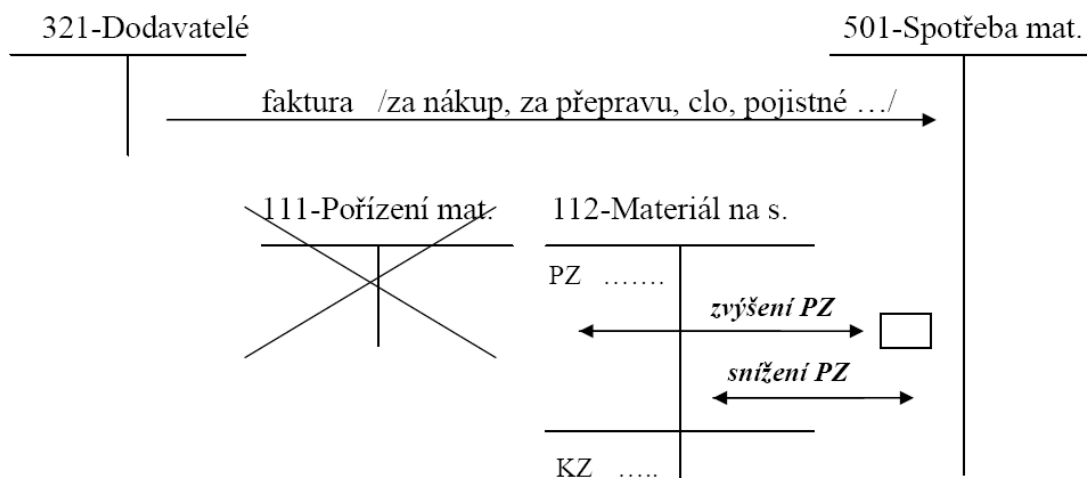
Tento způsob nemá aktuální záznamy o pohybu zásob. Stav zásob a náklady spojené s prodejem zásob se počítají až na konci účetního období, kdy je provedena fyzická inventura zásob a její porovnání se skladovou evidencí.

Účtování při způsobu „B“ o pořízení a úbytku zásob nákupem od jiných subjektů se v průběhu účetního období účtují jednotlivé složky pořizovací ceny na vrub nákladů 501- (spotřebované nákupy) a ve prospěch zúčtovacích vztahů či finančních účtů.

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů zásob 112 - (materiál na skladě) převedou na vrub účtů nákladů 501 - (spotřebované nákupy).

Tento způsob se používá v podnicích s častými nákupy materiálových zásob. Také u krátkodobého skladování či k okamžitému výdeji do spotřeby.

Schéma č. 2.3.2. – Účtování způsobem „B“



2.3.3 Aktivace vnitropodnikových služeb

V souvislosti s aktivací materiálu a zboží bylo zaznamenána přeprava dodávek zásob, která se stává součástí cenotvorné složky pro ocenění zásob. Aktivace byla zaúčtována u způsobu „A“ na vrub účtu příslušné zásoby (111, 112) a ve prospěch příslušného výnosu (622). U způsobu „B“ se aktivace zaúčtuje na vrub příslušného účtu nákladu (501) a ve prospěch příslušného účtu výnosů (622).

Schéma č. 2.3.3



2.4 Zásoby na konci účetního období

Na konci účetního období dochází k nesrovnalostem v účetnictví. Může se stát, že zásoby buď fyzicky nedorazí do účetní jednotky a dojdou jen konkrétní papíry nebo existují zásoby, ale nedorazily nám potřebné papíry (dodací listy, přijaté faktury). Oba tyto případy musí účetní jednotka zaznamenat v účetnictví. Bližší vysvětlení těchto případů se nalézají v následujících podkapitolách.

2.4.1 Zásoby na cestě

Účetní jednotka dostane v době uzavření účetních knih přijatou fakturu za dodávku materiálu, ale ve skladě fyzicky tento materiál nemá, to se považuje za „materiál na cestě“.

Tabulka č. 2.4.1. – Ukázka účtování

Položka	Text	Částka	MD	D
1.	Došla faktura, materiál ne a) celkem	23 800		321
	b) cena pořízení	20 000	501	
	c) DPH 19%	3 800	343	
2.	Dodávka materiálu do konce období nedošla	20 000	119	501
3.	Převedení na konečný účet rozvázný	20 000	702	119
Nové účetní období				
4.	Převedení z počátečního účtu rozvázného	20 000	119	701
5.	Převzetí dodávky materiálu	20 000	501	119
6.	Úhrada faktury z běžného účtu	23 800	321	221

Celý účetní případ ohledně materiálu spočívá v tom, že začátek je stejný. V přelomu roku musí účetní jednotka zaúčtovat nepřijatý materiál, jinak by si zvýšila hodnotu materiálu na skladě neoprávněně. Při fyzické inventuře by tento materiál totiž chyběl na skladě a byl by vykazován jako inventarizační rozdíl. Totéž se provádí u zboží evidovaném na účtu 139 - Zboží na cestě.

2.4.2 Nevyfakturované dodávky zásob

Nevyfakturované dodávky zásob se vyskytnou na konci účetního období, když účetní jednotka obdržela zásobu, ale příslušné doklady (přijatá faktura, dodací list) nedošly včas tak, aby se mohly zaúčtovat do doby uzavření účetních knih.

Zásoba materiálu či zboží je zaúčtovaná na sklad v dohadné výši, jelikož v danou chvíli nemáme k dispozici správnou částku zásoby, která je pořízena. V následujícím účetním období, kdy dorazí příslušné doklady bude dohad doúčtován a účetní operace dokončena.

Tabulka č. 2.4.2. – Ukázka účtování

Položka	Text	Částka	MD	D
1.	Převzata dodávka, zúčtována do spotřeby	20 000	501	389
2.	Uzávěrkové operace	20 000	389	702
Příští účetní období				
3.	Otevření účtů	20 000	701	389
4.	Došlá faktura a) celkem	23 800		321
	b) cena pořízení	20 000	389	
	c) DPH	3 800	343	
5.	Úhrada faktury z bankovního účtu	24 400	321	221

2.5 Inventarizace zásob

Inventarizace zásob se provádí tak, že porovnáváme účetní stav se stavem skutečným. Dle zákona o účetnictví ověřují účetní jednotky inventarizací k okamžiku řádné účetní závěrky. Existuje také mimořádná inventarizace, která se provádí při mimořádné účetní závěrce nebo při změně odpovědného pracovníka. Průběžná inventarizace se může provádět během roku, pokud to schválí účetní jednotka. Inventarizace má zajistit reálnost a pravdivost účetních záznamů. Inventarizace existuje fyzická a dokladová.

Fyzická inventarizace zjišťuje skutečný stav zásob. Zásoby mohou být například v podobě materiálu na skladě, zboží na skladě a v prodejně, výrobky vlastní výroby na skladě, zvířata a nedokončená výroba. Inventarizace se provádí pomocí přepočtení, přeměření, ohledání, a převážení. Pokud nelze jednotlivé zásoby přepočíst či přeměřit, tak musí účetní jednotka zavést technický výpočet pro tyto zásoby. Tyto zásoby musí být označeny ve vnitřní účetní směrnici.

Při porovnání účetního stavu se stavem skutečným mohou být zjištěny inventarizační rozdíly. Inventarizační rozdíly nalezneme v Českém účetním standardu č. 007- inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Inventarizačních rozdílů může nastat několik a nalezneme je v rámci účtové třídy 1- Zásoby. Účetní jednotky musí doklady o inventarizaci uchovávat 5 let po jejím provedení.

2.5.1 Manko

Při inventarizaci bylo zjištěno, že nám vyšlo manko. Situace, kdy skutečný stav je nižší než stav zjištěný v účetnictví. Dle zákona o účetnictví nelze rozdíly mezi těmito stavy prokázat. Mankem nemohou být technologické a technické ztráty, které například vznikly rozplachem, vyschnutím v rámci norem technických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Dále můžeme použít také právní předpis občanského a obchodního zákoníku a zákoníku práce.

Manko zaúčtujeme:

549/112, 132, 121, 122, 123, 124

Z hlediska daně z příjmů se nejedná o daňově účinný náklad. Jedná-li se o krádež způsobenou neznámým pachatelem, rozdíl vzniklý v důsledku živelné pohromy a je-li účtován reciproční výnos, tak je daňový náklad uznán do výše výnosu.

2.5.2 Přebytek

Přebytek, který je oceněný reprodukční pořizovací cenou. Zde je skutečný stav vyšší než stav v účetnictví a rozdíl nelze také prokázat stanoveným způsobem dle zákona o účetnictví.

Přebytek také může vzniknout chybným účtováním v účetní jednotce při vyskladňování nakoupených zásob.

Přebytek zaúčtujeme:

112, 132, 124/ 648, 121/ 611, 123/613, 124/614, 112/501, 132/504

Přebytek je součástí základu daně.

2.5.3 Úbytek do výše norem přirozených úbytků

Řadíme zde technické a technologické úbytky, které vyplynou z přirozených vlastností zásob. Jedná se o rozpršení či sesychání v rámci technologických norem úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků.

Účtujeme:

501/112, 504/132, 611/121, 613/123, 614/124

Úbytek do výše norem přirozených úbytků je daňově uznatelné.

2.5.4 Zúčtování mank a přebytků zásob způsobenou neúmyslnou záměnou

Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat, pokud jsou evidovány podle jednotlivých druhů a jedná se o manka a přebytky, které vznikly ve stejném inventarizačním

období neúmyslnou záměnou jejich jednotlivých druhů. Jestliže převyšuje částka manka částku přebytku, pak nám z toho vznikne výsledné manko. V případě opačného výsledku nám vznikne výsledný přebytek.

Například: manko 100, přebytek 120 – výsledkově vyjde přebytek 20

Zaúčtujeme:

112/648 – přebytek, 548/112 - manko

Do základu daně vstoupí zkompenzované výsledné manko nebo výsledný přebytek.

2.5.5 Definitivní snížení hodnoty zásob

Zásoba, která ztratila zcela svou hodnotu. Jedná se o nepoužité formuláře či vzory účetních výkazů.

Zaúčtujeme:

549/112, 132, 121, 123, 124

Z pohledu daně z příjmů je to daňově neuznatelné, protože nesplňuje podmínky § 24 odst. 1.

2.5.6 Opravná položka k zásobám

Opravné položky k zásobám se při inventarizaci vytvářejí u poškozených zásob nebo zásob, které při výrobě byly v účetní jednotce zrušeny. Pokud je hodnota zásob vyšší než je zanesena v účetnictví, tak ji považujeme za skrytou neboli tichou rezervu, která se projeví až při zúčtování nižších nákladů a vyššího zisku. Druhou možností je, že hodnota skutečných zásob je nižší než hodnota zásob zachycená v účetnictví. Zde máme dvě varianty řešení:

- a) trvalé snížení - je to pokles hodnoty, který představuje pro účetní jednotku náklad. Tento náklad, již nelze vzít zpět,
- b) dočasné snížení - je to přechodné snížení hodnoty skladované zásoby, u které existuje reálná šance, že se hodnota zásoby vrátí zpět na svou původní cenu.

Opravnou položku můžeme zaúčtovat:

- tvorba opravné položky na dočasné snížení hodnoty zásob - 559/191,
- rozpuštění opravné položky k zásobám - 191/559.

Celou problematiku opravných položek k zásobám nalezneme v ČÚS č. 005.- Opravné položky.

2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Účetní jednotka poskytuje zálohy na nakupované zásoby. Pro tyto zálohy jsou zřízené 2 účty:

151 – Poskytnuté zálohy na zásoby

197 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na zásoby

Tabulka č. 2. 6. – Účtování zásob

Číslo	Text	Částka	Účtování
1.	Poskytnutá zálohy dodavateli z BU na materiál	100 000	151/221
2.	Faktura přijatá za materiál	80 000	112/321
3.	Zúčtování závazku vůči dodavateli s poskytnutou zálohou	80 000	321/151
4.	Dodavatel nevrátil do konce účetního období zbylou zálohu	20 000	559/197

2.7 Slevy u nakoupených zásob

U nakupovaných zásob se často objevuje, že dodavatel poskytuje slevu na takto pořizované zásoby. Slevy se dělí na dvě varianty: bonus a skonto.

2.7.1 Skonto

Jedná se o slevu, kterou poskytuje dodavatel z určité faktury. Tato faktura byla zaplacená před lhůtou splatnosti nebo hotově. Představuje to určité peněžité plnění, které má většinou dvě podoby.

- a) skonto je cenovou podmínkou uplatněnou již při stanovení fakturační ceny,
- b) skonto je cenovou podmínkou při fakturování plné ceny, u které je přislíbeno finanční zvýhodnění.

2.7.2 Bonus

U bonusu musí dodavatel uzavřít smlouvu s odběratelem, kde jsou uvedeny podmínky či pravidla pro stanovení bonusu. Převážně se jedná odebrání určitého množství zboží či překročení určité hodnoty fakturace v konkrétní dodávce.

Probíhá formou naturálního plnění. Znamená to, že je dodáno bez úplaty. Odběratel považuje bonus za slevu poskytnutou k jednotlivým položkám zboží na faktuře a rozpustí jej do jejich ocenění. Pokud je v účetnictví oceňováno průměrnou cenou, tak bonus se projeví

pouze změnou průměrné ceny. Je-li oceňováno pevnou skladovou cenou, tak se hodnota proúčtuje jako bonus proti skladové ceně na účet cenových odchylek.

2.8 Reklamáce při pořízení a prodeji zásob

Při prodeji či pořízení zásoby vznikají určité nesrovnalosti mezi dodavatelem a odběratelem. Při odběru zboží má odběratel právo na uplatnění reklamáce vůči dodavateli, pokud vzniknou problémy s nedodaným zbožím nebo vznikne škoda na zboží. Při reklamaci musíme uvést konkrétní příčinu vzniku reklamáce.

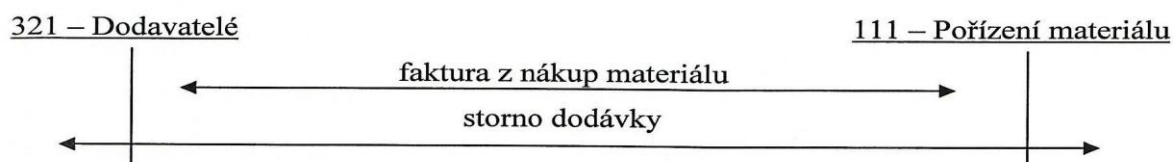
Jestliže odběratel objeví špatnou částku na faktuře před zaplacením, tak je možné správnou částku vyúčtovat do nákladů nebo zásob a reklamovanou částku upravit při účtování v závazku vůči dodavateli.

Reklamaci také můžeme uplatnit, pokud se nám fakturovaná cena liší od smluvené ceny nebo fakturované množství od množství, které bylo uvedené na dodacím listu. Musíme si dávat pozor na změnu smlouvy či záměnu zboží, které bylo dodané. Jestliže zjistíme jakékoliv nesrovnalosti, tak je to důvod pro podání reklamáce.

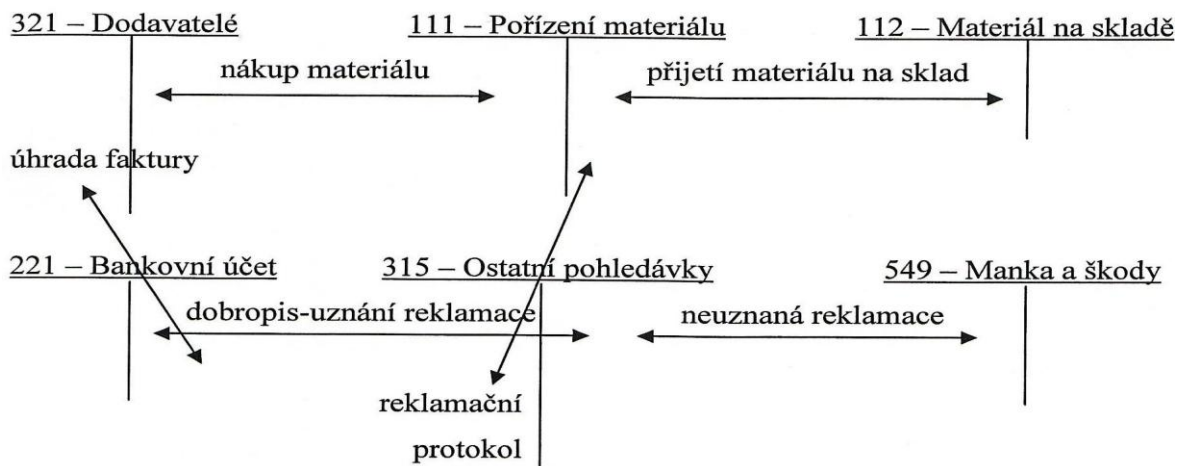
Reklamáce se zaúčtuje: 315/111,112.

Reklamáce může být i nemusí být uznána dodavatelem a také může být úplná a jen částečná reklamáce.

Schéma: 2.7. - Účtování částečné reklamáce



Částečná reklamáce:



2.9 Komisní prodej

Základem tohoto prodeje je, že prodávající fyzicky přesune zboží ke kupujícímu a to do okamžiku než kupující zboží prodá dalšímu. Do té doby je zboží majetkem prodávajícího. Kupující toto zboží přebírá od prodávajícího, ale k úhradě zboží dochází, až je zboží prodáno konečnému spotřebiteli.

Ve skutečnosti se jedná o zboží, které výrobce předá kupujícímu za účelem dalšího prodeje. Např. Výrobce vyrobí sedačku a předá ji kupujícímu, aby ji prodal ve svém obchodě. Sedačka je v tzv. komisi a čeká na svého konečného kupujícího. Pokud je sedačka prodána konečnému spotřebiteli, tak je dokončen komisní prodej.

2.10 Doklady potřebné pro evidenci zásob

Zásoby materiálu představují v účetní jednotce zabývající se výrobou významnou položku v rozvaze, dále také spotřeba materiálu zaujímá důležitou roli v nákladech. Zásoby materiálu a jeho spotřebu musíme pečlivě evidovat, jak celkově tak podrobně. Je proto nezbytné mít přesný přehled o jednotlivých druzích materiálu, zajistit včasné doplňování zásob a udržovat jejich přiměřenou výši.

2.10.1 Evidence došlých faktur

Dodavatelské faktury se zapisují do knihy došlých faktur. U každé faktury musí být přezkoušena formální správnost a věcná správnost. Věcná správnost u faktur za materiál se přezkazuje na základě příjemky oddělení likvidace faktur.

2.10.2 Doklady o příjmu a výdeji materiálu

Hlavní knihou je kniha došlých zásilek, kterou vede skladník nebo skladní účetní na základě přejímek dle časového pořadí. Zapiše zde údaje o obalu, označení, hmotnosti a obsahu zásilky.

Na převzatý materiál vystaví skladník příjemku. Příjemka je podkladem pro účtování na analytických účtech i na účtech syntetických. Příjemka (viz. Příloha č. 1) obsahuje údaje o dodavateli, dopravě, obalu, obsahu zásilky, přijatém množství, datum a podpisy odpovědných pracovníků, cenu za jednotku a celkovou částku. Vyhotovuje se ve třech vyhotovení 1x originál a 2 kopie.

Zjistíme-li při kvalitativní nebo kvantitativní přejímce rozdíly proti údajům v dokladech, tak vyhotovíme protokol o vadách. Tento protokol je důležitý podklad pro reklamaci.

Při výdeji materiálu ze skladu je dokladem výdejka (viz. Příloha č. 2). Výdejka obsahuje podobné údaje jako příjemka. Vyhotovuje se ve dvou vyhotoveních 1x originál a 1x kopie.

Přímo ve skladech se u materiálu užívají skladní karty (viz. Příloha č. 3) zásob, které slouží k analytické evidenci. Do skladních karet zapisuje skladní účetní (skladník). Na skladní kartě je uvedeno označení materiálu, měřicí jednotka, cena za jednotku, číslo skladu a číslo syntetického účtu. Podle příjemek, výdejek a převodek se zaznamenávají pohyby materiálu a vypočítává se a zapisuje zásoba.

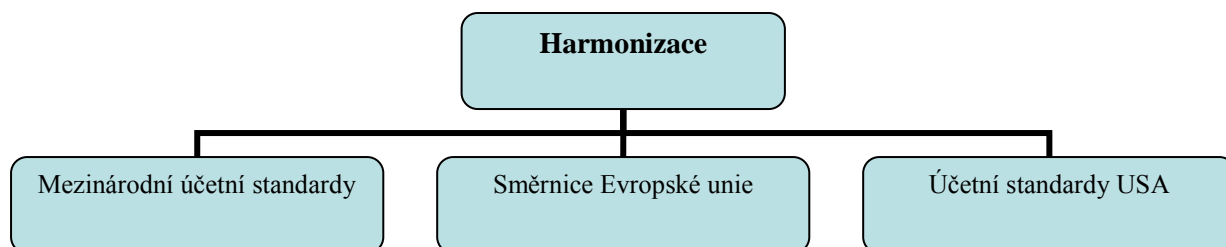
3 Zásoby podle IAS/IFRS

3.1 Mezinárodní harmonizace v účetnictví

Jedná se o snahu odbourávání národních hranic v ekonomice. Je to proces regulování a sladování národních úprav v účetnictví, který napomáhá k zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek. Nejedná se o sjednocení ani o shodu, ale pouze o sladění vnitřního systému. Mluvíme zde o harmonizaci účetnictví.

Nyní existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. V první řadě jde o mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (viz. Příloha č. 4), dále účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA – US GAAP.

Obrázek č. 3.1 – Harmonizace



3.1.1 US GAAP

US GAAP (Generálky Accepted Accounting Principles) vznikl od roku 1929 od krachu na burze v New Yorku, kde bylo potřeba vytvořit pravidla na jednotný systém v USA. Společnosti při užívání US GAAP mají při vedení účetnictví značnou volnost. Pravidla zahrnují platný účetní rámec, účetně-právní předpisy, pravidla a účetní standardy. US GAAP vytváří finanční zprávy, které poskytují informace pro důležité akcionáře, potencionální investory a věřitele. Informace pomáhají rozhodnout o investicích či poskytnutí úvěru a zobrazit stav majetku a závazků. Pokud chce firma obchodovat na Newyorské burze musí mít sestavenou účetní závěrku dle US GAAP.

Každé účetnictví, ať už ve světě nebo u nás má své uznávané zásady. Mezi tyto zásady patří historické hodnoty, uznávání tržeb, uznání nákladů a úplné informace.

3.1.2 Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii

Regulace se provádí pomocí směrnic EU. Jsou závazné pro všechny členské státy, nemají charakter mezinárodních právních norem a realizují se prostřednictvím národních úprav členských států.

Směrnice č. 4 EU upravuje pravidla pro účetní závěrky společností vymezených právních norem. Tato směrnice obsahuje nespočet variantních řešení, ze kterých si mohou vybírat členské státy nebo podniky samotné. Směrnice neomezuje zvyklosti národních systémů, ale omezuje právo volby v rámci srovnání účetních informací.

Směrnice č. 7 EU upravuje pravidla pro konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy sestavované za skupinu podniků.

Směrnice č. 8 EU upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditorů.

3.1.3 Regulace pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS

IFRS má nejširší mezinárodní uplatnění a mnohaletou tradici. IFRS nabízí rychlé řešení problémů společností, které operují na kapitálových trzích. Pro žádný stát nejsou standardy závazné, ale pro společnost mají doporučující účinek vzhledem k národním standardům a úprav v účetnictví.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají 8 standardů IFRS a 31 standardů IAS, které jsou vyvíjeny pomocí mezinárodní spolupráce a neustále se doplňují a novelizují vzhledem k vývoji světové ekonomiky.

4 IAS 2

Standard byl založen v roce 1974, ale v průběhu let byl několikrát revidován. Naposledy v roce 2005. Změny se například týkaly vyjasňování rozsahu působnosti standardu. Tento standard se týká veškerých nakupovaných zásob a zásob vyrobených. Jejich konkrétní zachycení, určení cen, jak se účtuje při snížení cen zásob a nákladové vzorce, které se používají pro zařazení pořizovacích nákladů k zásobám.

Standard se netýká:

- nedokončené výroby, která vzniká na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících servisních smluv- účetní zachycení nalezneme v IAS 11 (Stavební smlouvy),
- finančních nástrojů - účetní zachycení, oceňování a zveřejňování finančních nástrojů upravují zejména IAS 32 (finanční nástroje- zveřejňování a vykazování) a IAS 39 (finanční nástroje - účtování),
- zásob výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou- jedná se o zásoby oceněné čistou realizovatelnou hodnotou v určitých stádiích výroby,
- biologických aktiv využívaných v zemědělské výrobě - jedná se o živá zvířata či rostliny, které využíváme v zemědělské výrobě, zachytíme je v IAS 41 (zemědělství).

4.1 Definice zásob

Zásoby řadíme mezi aktiva:

- držená za účelem prodeje v běžném podnikání (hotové výrobky),
- ve výrobním procesu, určená k prodeji,
- ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb (surovin).

Od zásob se oddělují významné náhradní díly, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti a také slouží k poskytování služeb. Významné náhradní díly se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou zde využívány, proto je zahrneme do IAS 16 (pozemky, budovy a zařízení).

Zásoby členíme ze dvou hledisek:

- Nakoupené
 - zboží určené k dalšímu prodeji,
 - materiál určený k další spotřebě.
- Vyráběné
 - výrobky a nedokončená výroba,
 - u poskytování služeb jsou obsahem zásob náklady vynaložené na služby, u kterých nedošlo k přiznání výnosů s nimi souvisejících – rozpracované zakázky.

Čistá realizovaná hodnota - odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání snižená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadnuté náklady nutné k uskutečnění prodeje.

Reálná hodnota - jedná se o částku, za kterou by mohlo být směněno aktivum nebo vyrovnaný závazek v transakcích probíhajících za obvyklých podmínek mezi informovanými a ke změně ochotnými stranami.

4.2 Oceňování zásob

Zásoby jsou oceňovány podle zásady LCM², což znamená, že pořizovací cena nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu. V okamžiku pořízení zásoby se oceňují ve výši pořizovacích nákladů = pořizovací cenou. Do pořizovací ceny se zahrnují náklady na nákup zásoby, náklady na přeměnu a ostatní pořizovací náklady.

4.2.1 Náklady na pořízení zásob

- a) Nakupované zásoby zahrnují cenu pořízení zásob, dovozní cla, nevratné daně, přepravní náklady, náklady na manipulaci a další náklady, které souvisí s pořízením zásob. U nakupovaných zásob odečítáme obchodní slevy a rabaty.
- b) Obchodní slevy a rabaty zahrnují 2 možnosti účtování nákladů
 1. metoda hrubé částky- výše slevy se odečítá od hodnoty zboží v rozvaze a po prodeji či spotřebě zásoby se zboží snižuje ve výsledovce do nákladů na prodané zboží.
 2. Metoda čisté částky- nevyužitá obchodní sleva se v rozvaze přičítá k hodnotě zboží a po prodeji zboží se vykáže jako ztráta ve výsledovce.

² LCM- Lower of Cost or Market

- c) Zásoby vytvořené vlastní výrobou - oceňují se v nákladech, které se přímo vážou k jednotkám produkce. Do těchto nákladů se zahrnuje:
1. přímé náklady - se skládají z přímého materiálu a přímých mezd,
 2. fixní režie - jsou zde nepřímé výrobní náklady, které zůstávají ve vztahu k objemu produkce konstantní. Jedná se o odpisy, údržba výrobního zařízení, náklady na řízení a správu výroby. Metody oceňování u fixní režie jsou dvě:
 - a. metoda plných nákladů,
 - b. metoda přímých nákladů,
 3. variabilní režie - nepřímé náklady, které se mění přímo nebo téměř s objemem produkce. Např. nepřímý materiál, nepřímé mzdy).
- d) Ostatní náklady - tyto náklady se zahrnují do ceny zásob, pouze pokud byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do jejich současného stavu.

V zásobách existují náklady, které se nezahrnují do ocenění:

- příliš vysoké náklady na abnormální množství nákladů,
- neefektivně vynaložená práce,
- skladovací náklady, které nejsou nezbytné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm,
- náklady na prodej,
- správní režie nesouvisející s výrobou.

Aktivace výpůjčních nákladů nalezneme v IAS 23 – výpůjční náklady, které lze aktivovat jen za předpokladu, že jsou účelově spjaté s pořízením tzv. způsobilého aktiva. Úroky jsou zahrnuty do ceny zásob a řeší je IAS 23 – výpůjční náklady. Jsou součástí ocenění zásob, pokud trvají podstatně dlouhou dobu, než jsou tyto zásoby schopny prodeje. U zásob sériově vyráběných nejsou úroky součástí ceny.

4.2.2 Sdružená výroba

Jedná se o zvláštní ocenění vyráběných zásob ve sdružené výrobě. Při sdružené výrobě vznikají dva nebo více výrobků najednou. Nelze ovlivnit, v jakém poměru jsou výrobky vytvořeny. Nejčastěji se setrhneme se sdruženou výrobou v chemickém průmyslu. IAS 2 umožňuje ve sdružené výrobě pro kalkulaci vlastních nákladů použít dvě metody:

- a) Metoda odečítací - tato metoda spočívá v tom, že musí rozdělit výrobky na hlavní a vedlejší. Náklady na hlavní výrobky dostaneme po odečtení čisté realizovatelné hodnoty vedlejších produktů. Vedlejší produkty mají podstatně nižší hodnotu než produkty hlavní.
- b) Metoda rozčítací - tato metoda spočívá v tom, že musí přiřadit náklady na vznikající výrobky na základě racionální rozvrhové základny. Existuje zde několik klíčů k rozčítání. Např. poměr dvou cen jednotlivých hlavních výrobků, obsahu minerální látek apod.

U služeb jsou do nákladů zásob zahrnovány přímé osobní náklady, náklady na vedoucí pracovníky. Netýká se to správní a odbytové režie.

4.3 Techniky při oceňování zásob

Tyto techniky oceňování se používají při účetním zachycení zásob. Jedná se o situace, které se používají ve výrobních podnicích z důvodů plánování a kontroly. Techniky se využívají u společností obchodující ve velkém. Existují dvě techniky zachycení pořizovací ceny zásob.

- a) metoda předem stanovené ceny
- b) metoda maloobchodního prodeje

4.3.1 Metoda předem stanovené ceny (metoda standardních nákladů)

Tato metoda se zakládá na pořizovací ceně zásob uvedené v účetnictví. Pořizovací cenu rozdělím na předem stanovenou cenu a na oceňovací rozdíl. Oceňovací rozdíl se při spotřebě zásoby rozpouští rovnoměrně spotřebovanému objemu zásoby. Výsledné ocenění spotřeby se oceňuje stejně jako spotřeba oceněná váženým aritmetickým průměrem, který je aktualizován po každém nákupu.

V běžném životě se využívají dva účty odchylek. Jeden účet se využívá pro zachycení odchylky mezi předem stanovenou cenou pořízení zásoby (jde o cenu, kterou musíme uhradit za zásobu samotnou). Druhý účet má zachytit vedlejší pořizovací náklady.

U této metody se musí brát v úvahu běžná úroveň spotřeby materiálu, práce, účinnosti a kapacitního využití. Dá se to měnit s ohledem na stávající podmínky.

4.3.2 Metoda maloobchodního prodeje (prodejní ceny)

Zakládá se na ocenění zásoby prodejní cenou s odděleným zachycením marže. Jedná se o rozdíl mezi prodejní cenou a nákupní cenou zásoby. Pořizovací cena je zjištěna vynásobením celkového konečného stavu zásob v maloobchodních cenách poměrem celkových pořizovacích cen k celkovým maloobchodním cenám.

Využívá se pro ocenění zboží v prodejnách a umožňuje kontrolu korunou a to převážně ve společnostech, které při ocenění zásob mají velký počet zboží s rychle obměňujícími položkami s obdobnými maržemi, při nichž nelze aplikovat jiné kalkulační metody ocenění.

4.4 Ocenění spotřeby zásob

Při spotřebě zásob u ocenění se musí rozlišit problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě, který byl pořízen v různých dodávkách za různé ceny. U takového druhu lze také použít několik druhů ocenění:

- Individuální ocenění
- Metoda FIFO³
- Metoda váženého aritmetického průměru
- Metoda LIFO - tato Metoda se od roku 2005 nepoužívá

Individuální ocenění je použito u zásob, které nejsou běžně zaměnitelné a mají individuální charakter. Týká se konkrétní položky zásob, které při spotřebě jsou přiřazeny ke konkrétní nákladům spojené s jejím pořízením.

Metoda FIFO se v IAS 2 používá podobně jako u českých účetních standardů. Předpokládáme, že zásoby naskladněné jako první se budou jako první vyskládkovat v souvislosti s jejich prodejem či výrobou. Položky zaznamenané na konci období jsou položky zásob, které byly nakoupeny nebo vyrobeny poslední.

Pomocí metody váženého aritmetického průměru se ocení počáteční stavy, nakoupených nebo vyrobených položek v průběhu období. Vážený průměr lze počítat po každé dodávce nebo periodicky.

³ FIFO- first in first out

4.4.1 Ocenění v čisté realizovatelné hodnotě

Při tomto ocenění vycházíme z uplatnění zásady opatrnosti. Používá se to u zásob v závislosti, kdy ocenění na úrovni nákladů je vyšší než jejich prodejní cena. Prodejní cena u zásob se může snížit poškozením, zastaralostí, změny poptávky na trhu. Další snížení hodnoty je v důsledku fyzického poškození či znehodnocení zásoby. Pokud dojde k této situaci, tak standard vyžaduje ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to cenou, která je z obou nižší.

„Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje.“⁴ Snížení na čistou realizovatelnou hodnotu můžeme provádět pomocí individuálního přecenění. Individuální přecenění vytváříme prostřednictvím tvorby opravných položek v období, kdy dochází k poklesu hodnoty.

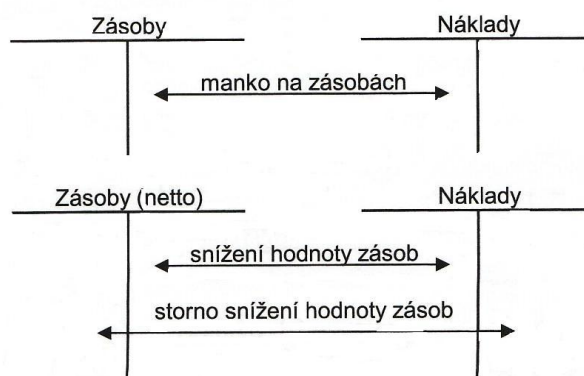
U nejspolehlivějšího odhadu čisté realizovatelné hodnoty musíme brát ohled na výkyvy cen nebo nákladů, které se odehrály po rozvahovém dni nebo účel, pro které jsou zásoby drženy. Hodnota materiálu na hotové výrobky se nesnižuje tehdy, když byl materiál použit na jejich výrobu a byl prodán za cenu stejnou nebo vyšší než jsou výrobní náklady. Jakmile zaniknou důvody pro snížení čisté realizovatelné hodnoty, které vedly k přecenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů, tak se snížení stornuje na nově revidovanou výši čisté realizovatelné hodnoty.

- Pořizovací náklady > ČRH zásoby = vykážeme v ČRH
- Pořizovací náklady < ČRH zásoby = vykážeme v pořizovacích nákladech
- Pořizovací náklady = ČRH zásoby = vykážeme v ČRH = pořizovací náklady

Veškeré snížení hodnoty zásob nebo mank na zásobách mohou být uznány jako náklad, pouze v tom období, kdy byly vytvořeny.

⁴ Zdroj: [Dvořáková, 2008, s. 183].

Schéma č. 4.4.1.



4.5 Uznání nákladů

V okamžiku prodání zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující výsledek hospodaření a to v období, kdy jsou uznány související výnosy. Náklady na prodanou produkci se mohou skládat z nákladů z nepřirazené výrobní režie, z prodaných zásob, které byly původně zahrnuty do ocenění a také z abnormálních částek výrobních nákladů.

4.6 Zveřejnění zásob

V rámci standardu IAS 2 vyžaduje účetní jednotka zveřejnění následující údajů v účetní závěrce:

- Účetní principy pro ocenění zásob s použitím příslušných nákladových vzorců,
- Celkovou hodnotu zásob v běžném členění a ocenění konkrétních skupin zásob,
- Výši zásob, které byly oceněny v čisté realizovatelné hodnotě,
- Účetní hodnota zásob oceněná reálnou hodnotou a snižená o náklady spojené s prodejem,
- Množství zásob akceptované v účetním období jako náklad mající vliv na výsledek hospodaření,
- Existuje-li v účetní jednotce storno pro snížení ocenění hodnoty zásob, musí účetní jednotka uvést skutečnou hodnotu storna a podat skutečné vysvětlení k použití storna v daném období,
- Zveřejnit výši oceněných zásob daných do zástavy.

5 Aplikace zásob dle ČÚS

Pro konkrétní vysvětlení a pochopení zásob z pohledu ČÚS použijí několik příkladů, které se týkají oblasti zásob. Tyto oblasti jsou vysvětleny v teoretické části mé práci, jedná se o oblasti:

- a) určení pořizovací ceny,
- b) technika oceňování zásob na skladu,
- c) použití metody účtování „A“ a „B“,
- d) zásoby na konci účetního období,
- e) inventarizace zásob,
- f) opravné položky u zásob.

Společnost SVĚT HRAČEK, s.r.o. působí na trhu 6 let a zabývá výrobou hraček. Jedná se o výrobu dřevěných hraček, plastových hraček a plyšových hraček. Ve firmě vylo využíváno několik druhů zásob. Od materiálu přes nedokončenou výrobu až po zboží. To lze vidět v rozvaze. Zásoby jsou oceňovány v pořizovacích cenách.

Rozvaha k 1. 1. 2009

Účet	Položka rozvahy	
	Aktiva	Pasiva
Účtová třída 1- Zásoby		
Účtová skupina 11- Materiál		
111	Pořízení materiálu	0
112	Materiál na skladě	754 000
119	Materiál na cestě	34 454
Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby		
121	Nedokončená výroba	21 365
122	Polotovary vlastní výroby	0
123	Výrobky	13 784
124	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	0
Účtová skupina 13 – Zboží		
131	Pořízení zboží	0
132	Zboží na skladě	152 000
139	Zboží na cestě	0

Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásobách		
151	Poskytnuté zálohy na materiál	0
153	Poskytnuté zálohy na zboží	13 000
Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám		
191	Opravná položka k materiálu	0
194	Opravná položka k výrobkům	0
196	Opravná položka ke zboží	34 000
197	Opravná položka k zálohám na materiál	0
198	Opravná položka k zálohám na zboží	0

5.1 Typy příkladů na pořizovací cenu

Pořizovací cena se skládá z několika vedlejších nákladů, která souvisejí s pořízením zásoby.

V rámci vnitropodnikových směrnic si firma Svět hraček stanovila, že součástí pořizovací ceny zásob je přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

Faktura přijatá za materiál na výrobu obrazů ze Švýcarska je 200 000 Kč. Cena za dopravu ze Švýcarska do Česka činí 15 000 Kč. Clo je vypočteno v hodnotě 22 000 Kč. DPH je 37 000 Kč.

V tomto příkladu chci zdůraznit postoj DPH u pořizovací ceny, dle stanovení vnitropodnikových směrnic.

➤ Cena materiálu	200 000 Kč
➤ Doprava materiálu	15 000 Kč
➤ Clo	22 000 Kč
Pořizovací cena	237 000 Kč
<hr/>	
➤ Cena materiálu	200 000 Kč
➤ Doprava materiálu	15 000 Kč
➤ Clo	22 000 Kč
➤ DPH	37 000 Kč
Pořizovací cena	274 000 Kč

5.2 Technika oceňování zásob na skladu

U materiálu byla zvolena technika váženého aritmetického průměru. Konkrétní příklad ukáže způsob užití a pochopení jeho použití. Svět hraček s. r. o. v rámci účetního období nesmí měnit tento zvolený způsob oceňování, protože ho má přesně vymezený ve vnitřní směrnici. Účetní jednotka se rozhodla, že cenu bude zjišťovat průběžně po každé změně nákupu. Celá evidence se vede na skladních kartách na skladě. Počáteční stav materiálu na skladu je: 7 540 ks za 754 000 Kč.

Tabulka č. 5. 2. – Evidence příjmů a výdajů

Datum	Text	Zásoba v Kg		Zásoba celkem (kg)	Cena za kg	Zásoba v Kč		Zásoba celkem (Kč)
		+	-			+	-	
1.1.	Počáteční stav			7 540				754 000
2.2.	Přejímka	1 000		8 540	150	150000		904 000
5.2.	Přejímka	350		8 890	120	42 000		946 000
20.2.	Výdejka		2 000	6 890	106,41		212 820	733 180
25.2.	Výdejka		1 000	5 890	106,41		106 410	626 770
15.3.	Přejímka	1 500		7 390	110	165000		791 770
3.4.	Výdejka		4 500	2 890	107,14		482 130	309 640
18.5.	Přejímka	1 800		4 690	125	225000		534 640
2.6.	Výdejka		3 600	1 090	114,00		410 400	124 240

Postup při výpočtu výdeje materiálu ceny za kg při použití váženého aritmetického průměru.

$$20.2. = \frac{(540 \times 1000) - (000 \times 150) + (50 \times 120)}{8890} = \frac{946000}{8890} = 106,41 \text{ Kč}$$

$$25.2. = \frac{946000 - (2000 \times 106,41)}{8890 - 2000} = \frac{733180}{6890} = 106,41 \text{ Kč}$$

$$3.4. = \frac{733180 - (000 \times 106,41) + (500 \times 110)}{6890 - 1000 + 1500} = \frac{791770}{7390} = 107,14 \text{ Kč}$$

$$2.6. = \frac{791770 - (500 \times 107,14) + (800 \times 125)}{7390 - 4500 + 1800} = \frac{534640}{4690} = 114,00 \text{ Kč}$$

Zde můžeme vidět, že při prvním výdaji materiálu ze skladu byly sečteny veškeré příjmy a vyděleny jejich celkovou zásobou v kg na skladě. Takto se postupuje během celého účetního období, kde na konci účetního období nám vyjde konečný stav pro rozvahu.

5.3 Použití metody účtování „A“ a „B“

Svět hraček s. r. o. měla během roku několik účetních případů, které ovlivňovaly zůstatky jednotlivých účtů. Výdej zásob se ocenil dle techniky váženého aritmetického průměru z podkapitoly 5.2. Účetní jednotka účtovala pomocí metody „A“, což znamená použití účtů 111, 131. Dále uvádím, jak by se to účtovalo při použití metody „B“.

Tabulka č. 5.3. - účetní případy

Číslo případu	Text	Částka	Účtování „A“	Účtování „B“
	Počáteční stav zásob	754 000	112/701	112/701
1.	Faktura přijatá za nakoupený materiál	135 000	111/321	501/321
	20% DPH	27 000	343/321	343/321
2.	Přepravné ve vlastní režii	15 000	111/622	501/622
3.	Přejímka materiálu na sklad (2.2.)	150 000	112/111	X
4.	Faktura přijatá za zboží	42 000	131/321	504/321
5.	Přijetí zboží na sklad (5.2.)	42 000	132/131	X
6.	Přijatá faktura za energii	123 000	502/321	502/321
7.	Úhrada faktury z BU	123 000	321/221	321/221
8.	Výdejka materiálu ze skladu (20.2.)	212 820	501/112	X
9.	PPD- prodej nepotřebného materiálu	106 410	211/642	211/642
10.	Vyskladnění prodaného materiálu (25.2)	106 410	542/112	542/501
11.	VUD- úbytek nedokončené zásoby	21 365	611/121	611/121
12.	VUD- přírůstek polotovarů	21 365	122/612	122/612
13.	Z BU je poukázána záloha na budoucí dodávku materiálu	100 000	151/221	151/221
14.	Faktura přijatá za materiál	165 000	111/321	501/321
	Zúčtování zálohy	100 000	321/151	321/151

17.	Úhrada zbytku dluhu	65 000	321/221	321/221
18.	Přejímka materiálu na sklad (15.3.)	165 000	112/111	X
19.	Prodej náhradních dílů	482 130	501/112	X
20.	VPD- Koupě pomocných látek k výrobě	225 000	111/211	501/211
21.	Příjem pomocných látek na sklad (18.5.)	225 000	112/111	X
22.	FAV- za prodej materiálu	410 400	311/642	311/642
23.	Výdejka materiálu (2.6.)	410 400	542/112	542/501
24.	Převod PS zásob do nákladů		X	501/112
25.	Převod KS zásob do rozvahy		X	112/501

V předešlé tabulce byly ukázány hlavní rozdíly mezi metodou „A“ a metodou „B“. U metody „A“ je důležité, aby účty 111 a 131 zůstaly nulové. Pokud se tak nestane, může se jednat o zásoby na cestě nebo o nevyfakturované dodávky zásob.

5.4 Zásoby na konci účetního období

5.4.1 Zásoba jako nevyfakturovaná dodávka

Společnost Svět hraček s. r. o. obdržela v roce 2008 materiál, ale nedošly k materiálu potřebné dokumenty, které jsou potřebné pro jejich zavedení do účetnictví na konci roku.

Tabulka č. 5.4.1.1. - Zásoby v roce 2008

Datum	Číslo	Text	Částka	Účtování
31.12 2008	1.	Příjemka za převzatý materiál	10 000	112/111
31.12 2008	2.	VUD na nevyfakturovanou dodávku materiálu	10 000	111/389

Tyto operace byly provedeny v roce 2008 a bylo zjištěno, že jsme neobdrželi dokumenty. Dokumenty přišly po konci účetního období.

Tabulka č. 5.4.1.2. - Zásoby v roce 2009

5. 1. 2009	3.	Faktura přijatá za dodaný materiál	12 000	389/321
		19 % DPH	2 280	343/321
	4.	Doúčtování rozdílu z faktury	2 000	111/389
	5.	Úhrada faktury z BU	14 280	321/221

Schéma č. 5.4.1. - Účtování

112-Materiál na skladě

PS 0
1) 10 000

111- Materiál na cestě

1) 10 000
2) 10 000
4) 2 000

389-Dohodné účty pasivní

3a) 12 000 2) 10 000
4) 2 000

321 - Dodavatelé

5) 14 280 3a)12 000
3b) 2 280

343 - DPH

3b) 2 280

221 - Bankovní účet

5) 14 280

5.4.2 Zásoba na cestě

K rozvahovému dni má účetní jednotka potřebnou fakturu za zakoupenou zásobu, ale fyzicky na skladě tato zásoba nedorazila.

Tabulka č. 5.4.2- Účtování

Datum	Číslo	Text	Částka	Účtování
31.12 2008	1.	Faktura přijatá za materiál	56 000	111/321
		19 % DPH	10 640	343/321
	2.	VUD- za nepřevzatý materiál	56 000	119/111
11.1 2009	3.	Příjemka za materiál z předchozího roku	56 000	111/119
	4.	Převedení materiálu na sklad	56 000	112/111
	5.	Úhrada z BÚ	66 640	321/221

Schéma č. 5.4.2 - Účtování

111-Materiál na cestě

1a)56000 2) 56000
3) 56000 4) 56000

321 - Dodavatelé

5) 66 640 1a)56 000
1b)10 640

343 - DPH

1b)10640

119-Materiál na cestě	
2) 56000	3) 56000

112-Materiál na skladě	
4) 56 000	

221 - Bankovní účet	
	5)66 640

5.5 Inventarizace zásob

Firma Svět hraček je povinna k 31. 12. 2009 provést inventarizaci skladu a porovnat skutečné údaje s údaji zaznamenané v účetnictví.

Tabulka č. 5.5.1. - stav zásob

Zásoba	Stav fyzické inventury v Kč	Stav dle dokladové inventury v Kč	Rozdíl
Materiál	350 000	332 000	18 000
Pomocný materiál	130 000	130 000	0
Zboží	263 000	300 000	- 37 000

Firma si ve své vnitřní směrnici stanovila normu přirozených úbytků ve výši 30 000Kč. Manka nad normu jsou předepsána skladníkovi k úhradě, jelikož má podepsanou odpovědnost za škodu způsobenou zaměstnancem.

Byly zjištěny tyto rozdíly:

U materiálu existuje přebytek ve výši 18 000 Kč.

Bohužel u zboží máme manko do normy, tak i manko nad normu:

- Do normy = 30 000 Kč dle vnitřní směrnice.
- Nad normu = 7 000 Kč je předepsáno skladníkovi k úhradě.

Tabulka č. 5.5.2. – Účtování inventarizace

Číslo	Text	Částka	Účtování
1.	Inventarizační přebytek	18 000	112/648
2.	Manko do normy dle vnitřních předpisů	30 000	504/132
3.	Manko nad normu	7 000	549/132
4.	Předpis náhrady zaměstnanci	7 000	335/648
5.	Úhrada formou srážky ze mzdy	7 000	331/335

Po dokončené inventarizaci můžeme konečné stavy zásob převést do nového roku jako počáteční stavy zásob.

5.5.1 Opravné položky u zásob

Firma Svět hraček s. r. o. vyrábí gelovou směs pro tvarování různých zvířat. Doba použitelnosti je u každého výrobku různá. Při inventarizaci bylo zjištěno, že máme velké množství výrobků s krátkou dobou trvanlivosti, a proto jsme donuceni vytvořit k tomu vytvořit opravnou položku. Tato opravná položka umožňuje skladovat zásoby s přechodnou sníženou hodnotou, kde existuje šance, že se hodnota zásoby vrátí na původní hodnotu.

Při fyzické inventuře bylo nalezeno několik gelových směsí, kterým končí doba použitelnosti za měsíc, za 3 měsíce a za 6 měsíců. Kvůli těmto důvodům firma uvedla ve vnitřní směrnici výši opravné položky.

- Do 1 měsíce = 70% z hodnoty zásoby
- Do 3 měsíců = 40% z hodnoty zásoby
- Do 6 měsíců = 15% z hodnoty zásoby

Tabulka č. 5.5.1. - Výpočet opravné položky

Doba použitelnosti	Hodnota zásoby v Kč	% výše opravné položky	Výše opravné položky
Do 1 měsíce	4 890	70 %	3 423
Do 3 měsíců	23 567	40 %	9 427
Do 6 měsíců	97 832	15 %	14 675
Opravná položka celkem			27 525

Svět hraček zaúčtoval tuto opravnou položku následovně:

- 1. opravná položka ke gelové směsi 27 525,- 559/196
- 2. zrušení opravné položky 27 525,- 196/559

Firma se bude snažit tyto zásoby co nejrychleji prodat i za sníženou hodnotu prodejní ceny. Pokud se ji nepodaří veškerou hodnotu gelové směsi prodat, tak ji musí dát k likvidaci a poté zrušit opravnou položku.

6 Aplikace zásob dle IAS/IFRS

Pro bližší pochopení zásob dle mezinárodního účetního výkaznictví uvedu několik příkladů. Nejedná se o komplexní příklad, ale o několik příkladů ke konkrétním tématům. Tyto témata byly blíže vysvětleny v teoretické části.

6.1 Použití nákladů na nákup s obchodní slevou

Firma Anabel s. r. o. si pořídila materiál na výrobu skříní za 38 000 Kč. Tento materiál pořídila ze Švýcarska, což se jedná o zemi, která není členem evropského společenství. Proto je povinná firma odvést dovozní clo v hodnotě 5 000 Kč. Převážné náklady činí 500 Kč, jelikož se jednalo o křehké zboží, tak je u ceny započítané balné v hodnotě 300 Kč. Firma obdržela obchodní slevu ve výši 3% z uvedené ceny na faktuře. V tomto příkladu zjišťuji hodnotu ocenění materiálu.

Tabulka č. 6.1. - Hodnoty pro výpočet materiálu

Text	Hodnota v Kč
Cena pořízení	38 000
Sleva 3 %	- 1 140
Clo	5 000
Převážné	500
Balné	300

Celková hodnota ocenění materiálu je: 42 660 Kč. V případě IAS 2 můžeme odečíst obchodní slevu.

6.2 Oceňování pořizovacích nákladů

Máme dvě techniky oceňování pořizovacích nákladů. Použijí se tehdy, kdy účetní jednotka není schopna ocenit zásoby skutečnou pořizovací cenou.

➤ Metoda standardních nákladů

1. Nákup materiálu	350 000	X/321
	220 000	112/X
	130 000	112OR ⁵ /X
2. Vyskladnění materiálu	225 000	501/X
	100 000	X/112

⁵ OR= oceňovací rozdíl

125 000

X/112OR

➤ Metoda maloobchodního prodeje

1. Nákup materiálu	350 000	X/321
2. Obchodní marže 20%	70 000	X/Marže
3. Příjem na sklad	420 000	132/X

Firma Anabel s. r. o. se rozhodla pro své ocenění zásob použít metodu maloobchodního prodeje. Tuto metodu musí používat celý rok a nesmí ji měnit. Pro bližší pochopení jsem uvedla výpočet na jeden měsíc v roce.

Tabulka č. 6.2. - Údaje o zásobách

Text	Pořizovací cena v Kč	Maloobchodní cena
Počáteční stav zásob	75	80
Nakoupené zásoby	335	431
Zboží k prodeji	410	511
Odečet prodaného zboží		291
Konečný stav zásob v maloobchodních cenách		220
Konečný stav zásob v pořizovacích cenách	176,506	

Pro výpočet pořizovací ceny byl použit poměr mezi pořizovací cenou v Kč a maloobchodní cenou u zboží určené k prodeji.

$$\text{Poměr} = 410/511 = 0,8023 = 80,23 \%$$

Hodnotu konečného stavu dostaneme, když poměr vynásobíme s konečným stavem zásob v pořizovací ceně.

$$\text{KS v PC} = 220 \times 0,8023 = 176,506 \text{ Kč.}$$

6.3 Sdružená výroba

Firma Anabel s. r. o. vyrobí za měsíc červen z 3 500 kg směsi 1 700 kg hlavního výrobku (skříň) a 830 kg druhého hlavního výrobku (stůl). Při výrobě také vzniká vedlejší výrobek (židle) v hodnotě 64 kg. Vedlejší výrobek prodá firma za cenu 85 Kč/kg. Celkové výrobní náklady činí na 2 800 kg směsi 1 500 000 Kč. Uvádím zde dvě možnosti určení výše nákladů, které byly rozděleny mezi hlavní výrobky.

a) Vedlejší výrobek bude skutečně prodán za cenu 85 Kč/kg.

b) Výrobek bude ve skutečnosti neprodejný a podnik bude donucen zaplatit za likvidaci vedlejšího produktu.

Ad a) Celková částka výrobních nákladů 1 500 000 Kč se sníží o tržby z prodeje vedlejšího výrobku (židle). Vypočítáme vedlejší hodnotu výrobku: $85 \times 64 = 5\,440$ Kč. Z 1 500 000 odečteme 5 440 a získáme částku 1 494 560 Kč. Tuto částku rozdělíme mezi dva hlavní výrobky.

Ad b) V případě neprodejnosti vedlejšího výrobku se jeho likvidace musí připočítat k celkové částce výrobních nákladů. Poté tato navýšená částka bude rozdělena mezi 2 hlavní výrobky.

6.4 Použití čisté realizovatelné hodnoty

Firma Anabel s. r. o. zabývající se dřevěnou výrobou si určuje na konci roku konkrétní výši zásob, které by měly být uvedeny v rozvaze.

Tabulka č. 6.4.1. – Údaje o zásobách

Výrobek	Náklady na pořízení	Realizovatelná hodnota	Náklady související s prodejem
Skříň	130	150	25
Postel	210	240	15
Židle	170	195	18

Výpočet konečné zásoby s pomocí čisté realizovatelné hodnoty:

Tabulka č. 6.4.2. - Výše zásoby

Výrobek	Čistá realizovatelná hodnota (ČRH)	Náklady na pořízení	Nižší ze dvou hodnot ČRH/Kč
Skříň	$150 - 25 = 125$	130	125
Postel	$240 - 15 = 225$	210	210
Stůl	$195 - 18 = 177$	170	170
Výše konečné zásoby			505

Při porovnání ČRH a nákladů na pořízení byla zjištěna konečná zásoba ve výši 505 Kč.

6.5 Techniky oceňování zásob stejného druhu na skladě

Firma Anabel s. r. o. zabývající se prodejem skříní během roku 2009 provedla určité transakce, které probíhaly na skladě. Firma se poté potřebovala rozhodnout, jak ocenit skladové zásoby, a proto vybírala ze tří druhů a k porovnání byl použit výpočet hrubého zisku.

- a) metoda váženého aritmetického průměru.
- b) Metoda FIFO.
- c) Metoda LIFO.

K jednotlivým výpočtům máme předem stanovenou tabulku s konkrétními údaji.

Tabulka č. 6.5. – Základní tabulka

Datum	Stav	Kusy	Cena za kus	Cena celkem
10.1.	Příjem	45	2 500	112 500
25.4.	Příjem	30	3 000	90 000
5.7.	Výdej	25	3 500	87 500
8.10.	Příjem	55	2 000	110 000
20.11.	Výdej	43	4 000	172 000

6.5.1 Metoda váženého aritmetického průměru

Tabulka č. 6.5.1. - Základní tabulka

Datum	Stav	Kusy	Kč za Ks	Celkem za zásobu	Kusy celkem	Kč celkem
10.1.	Příjem	45	2 500	112 500	45	112 500
25.4.	Příjem	30	3 000	90 000	75	202 500
5.7.	Výdej	-25	2 700	- 67 500	50	135 000
8.10.	Příjem	55	2 000	110 000	105	245 000
20.11.	Výdej	-43	2 333,33	- 100 333,19	62	144 666,81

Výpočet pro výdej zásoby ze skladu:

Výdej: $5.7 - 202\,500 / 75 = 2\,700$ Kč za ks.

Výdej: $20.11 - 245\,000 / 105 = 2\,333,33$ Kč za ks.

Výpočet hodnoty hrubého zisku u této metody:

Náklady	Výnosy	Zisk
67 500	87 500	20 000
100 333,19	172 000	71 666,81
167 833,19	259 000	91 666,81

Hodnota celkového hrubého zisku je: 91 666,81 Kč.

6.5.2 Metoda FIFO

Tabulka č. 6.5.2. – FIFO údaje

Datum	Stav	Kusy	Kč za ks	Celkem za zásobu	Ks celkem	Kč celkem
10.1.	Příjem	45	2 500	112 500	45	112 500
25.4.	Příjem	30	3 000	90 000	75	202 500
5.7.	Výdej	- 25	2 500	- 62 500	50	140 000
8.10.	Příjem	55	2 000	110 000	105	250 000
20.11.	Výdej	-43	2 500/3000	-119 000	62	131 000

Výpočet pro výdej zásoby ze skladu:

Výdej: 5.7 – 25 x 2 500 = 62 500 Kč.

Výdej: 20.11. - 20 x 2 500 = 50 000 Kč.

23 x 3 000 = 69 000 Kč.

Celkem výdej: 119 000 Kč.

Zbylá hodnota zásob:

- 7 ks za 3 000 = 21 000 Kč
- 55 ks za 2 000 = 110 000 Kč

Výpočet hodnoty hrubého zisku u této metody:

Náklady	Výnosy	Zisk
62 500	87 500	25 000
119 000	172 000	53 000
181 500	259 500	78 000

Hodnota celkového hrubého zisku je: 78 000 Kč.

6.5.3 Metoda LIFO

Jedná se o metodu, která je založena na alternativním řešení, na rozdíl od metod FIFO a váženým aritmetickým průměrem. U nás se tato metoda nepoužívala, ale v rámci IAS 2 se používala do roku 2005. Chtěla bych, alespoň názorně ukázat použití této metody v daném příkladu.

Tabulka č. 6.5.3. – LIFO údaje

Datum	Stav	Kusy	Kč za kus	Celkem za zásobu	Ks celkem	Kč celkem
10.1.	Příjem	45	2 500	112 500	45	112 500
25.4.	Příjem	30	3 000	90 000	75	202 500
5.7.	Výdej	- 25	2 500	- 62 500	50	140 000
8.10.	Příjem	55	2 000	110 000	105	250 000
20.11.	Výdej	-43	2 000	- 86 000	62	164 000

Výpočet pro výdej zásoby ze skladu:

Výdej: 25.4 – 25 x 2 500 = 62 500 Kč

Výdej: 20.11 – 43 x 2 000 = 86 000 Kč

Zbývá hodnota zásob:

- 20 ks za 2 500 = 50 000 Kč
- 30 ks za 3 000 = 90 000 Kč
- 12 ks za 2 000 = 24 000 Kč

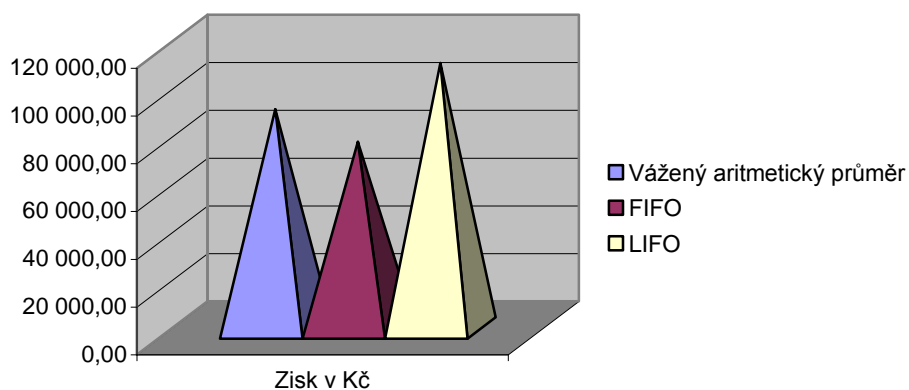
Výpočet hodnoty hrubého zisku u této metody:

Náklady	Výnosy	Zisk
62 500	87 500	25 000
86 000	172 000	86 000
148 500	259 500	111 000

Hodnota celkového hrubého zisku je: 111 000 Kč.

Srovnání hrubého zisku mezi jednotlivými metodami

Graf č. 6.5.3. - Porovnání hrubého zisku



Srovnáním jednotlivých hrubých zisků nám vyšlo, že pro firmu Anabel s. r. o. by bylo nejlepší použít metodu LIFO, protože má největší podíl na zisku. Jelikož je tato metoda zrušena, tak jako druhá vhodnější varianta se jeví metoda váženého aritmetického průměru. Proto si firma Anabel s. r. o. vybrala pro své oceňování tuto metodu.

7 Vzájemná diferenciacie medzi ČÚS a IAS/IFRS

Porovnaním ČÚS a IAS/IFRS existuje řada rozdílů při jejich užití. Hlavním rozdílem je jejich oblast působnosti. V rámci ČÚS se právní legislativa nachází jen na území České republiky. IAS/IFRS se používá mezinárodně.

Z pohledu definice zásob není vidět podstatný rozdíl. V obou případech se jedná o zásoby působící jako aktiva, která se drží za účelem dalšího prodeje při normálním podnikání a ve výrobním procesu.

V případě mezinárodního standardu jsou v oblasti oceňování stanovená přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob a to je:

- musí se oddělit fixní režii a variabilní režii,
- aktivovat lze pouze část fixní režie do hodnoty produkce, která souhlasí s normální úrovní výrobní kapacity,
- správní režie se upravuje pomocí zvláštního standardu IAS 11 - Stavební smlouvy. Správní režie se může použít ve standardu ve výjimečných případech, pokud lze prokázat přímý vztah mezi vynaloženou správní režii a pořízením zásoby.

Oceňování zásob dle ČÚS týkající se vyráběných zásob máme tyto rozdílnosti:

- v ČÚS není přesně stanoveno rozdělení fixní režie a variabilní režie,
- v ČÚS se přiřazují režijní náklady bez ohledu na výkyvy při využití výrobní kapacity. V tomto postupu je skryta ne hospodárnost vzniklá nevyužitím výrobní kapacity, když se při postupu aktivujeme nadměrná výše režijních nákladů do ocenění neprodané produkce,
- ČÚS nepoužívá neproduktivně vynaložené náklady, které jsou v rámci standardu IAS 2 zakázané,
- správní režii je jako součást oceňování vyráběných zásob, když bude vyráběna déle než 1 rok.

Existující rozdílnost v čisté realizovatelné hodnotě. V zákoně o účetnictví a ve vyhlášce je dáno, že oceňujeme zásoby pořizovací cenou, reprodukční cenou nebo vlastními náklady, jestliže se jedná o zásoby vlastní výroby. Dle IAS 2 oceňujeme taky pořizovací

cenou, ale pouze tehdy, jestliže pořizovací cena nepřesáhne čistou realizovatelnou hodnotu. Zde se mluví o zásadě LCM⁶.

Ve standardu existuje několik možností technik pro oceňování zásob. Mezi hlavní metody ocenění se řadí metoda individuálního ocenění. Tento druh ocenění je použit u zásob, u kterých je vyloučena případná záměna.

U ostatních zásob neexistuje podstatný rozdíl mezi ČÚS a IAS. Můžeme si vybrat ze dvou metod – FIFO a vážený aritmetický průměr.

V ČÚS není zvlášť upravena oblast stavebních kontraktů a biologických aktiv. Pro obě oblasti platí totožná pravidla jako pro ostatní zásoby.

V ČÚS jsou významné náhradní díly jako součást ostatních zásob, což ovlivňuje rozvahu z pohledu finančních analýz. V rámci IAS 2 nejsou náhradní díly v zásobách, ale řadí se jako součást dlouhodobého majetku.

Aktivace spojená s výpůjčními náklady u zásob souvisí s pořízením zásob, které vyžadují určité časové období, aby byly způsobilými aktivy v rámci kapitalizovány.

V ČÚS se výpůjční náklady zakoupené se zásobami nekapitalizují.

Ve výkazu zisků a ztrát používající druhové členění nákladů v provozní části výkazu standard požaduje, aby se provedla úprava nákladů o změně stavu vyráběných zásob.

V ČÚS se upravují změny stavu zásob na straně výnosů a to v účtové skupině 61 - Změna stavu vyráběných zásob.

V ČÚS nemůže být nikdy úrok součástí hodnoty ceny zásob, narozdíl od IAS 2.

7.1 Konkrétní srovnání v praktických příkladech

Firma Klavel s. r. o. koupila v roce 2009 zboží v hodnotě 300 000 Kč, kde se s dodavatelem domluvila na splatnosti faktury k 31. 12. 2010. Firma neaktivovala výpůjční náklady a stanovila průměrnou úrokovou sazbu 5 %.

- Současná hodnota závazku = $300\,000 \times 1/(1+0,05)^2 = 300\,000 \times 0,9070 = 272\,100 \text{ Kč}$
- Hodnota úroku = $300\,000 - 272\,100 = 27\,900 \text{ Kč}$
- Hodnota úroku za rok 2009 = $272\,100 \times 0,05 = 13\,605 \text{ Kč}$
- Hodnota úroku za rok 2010 = $27\,900 - 13\,605 = 14\,295 \text{ Kč}$

⁶ Lower of Cost or Market

a) dle IAS

1. 1. 2009 – FAP za pořízení zboží	272 100	132/321
31. 12. 2009 – Časové rozlišení úroků	13 605	562/321
31. 12. 2010 – Časové rozlišení úroků	14 295	562/321
31. 12. 2010 – Úhrada FAP z BÚ	300 000	321/221

Porovnání v rozvahách

2009		2010	
Aktiva	Pasiva	Aktiva	Pasiva
112- 272 100	710- 13 605	112- 272 100	429 - - 13 605
	321- 258 495	221- - 300 000	710 - - 14 295
Σ 272 100	Σ 272 100	Σ - 27 900	Σ - 27 900

b) dle ČÚS

1. 1. 2009 – FAP za pořízení zboží	300 000	132/321
31. 12. 2010- Úhrada FAP za BÚ	300 000	321/221

Porovnání v rozvahách

2009		2010	
Aktiva	Pasiva	Aktiva	Pasiva
112 – 300 000	321 – 300 000	112 – 300 000	
Σ 300 000	Σ 300 000	221 - - 300 000	
		Σ 0	Σ 0

Firma Klavel s. r. o. vyrábí skříně. Na výrobu 25 ks skříní spotřebovala náklady v hodnotě 100 000 Kč. Výrobní náklady činily na 1 ks 4 000 Kč. Firma prodala 10 ks skříní za hodnotu 45 000 Kč. Hodnota jednoho prodaného kusu činí 4 500 Kč.

Jestliže byly všechny náklady vynaloženy pouze na výrobu skříní, tak se zahrnují do ocenění výrobku a zisk z těchto prodaných skříní činí před zdaněním 5 000 Kč. V tomto příkladu si ukážeme jaký má vliv změna stavu výrobků ve výkazu zisků a ztrát a jaká je rentabilita nákladů a výnosů.

- a) z pohledu IAS
- b) z pohledu ČÚS
- a) IAS

Výkaz zisků a ztrát

Má dáti		Dal
Náklady na výrobu	100 000	Tržba 45 000
Změna stavu výrobků	- 60 000	
Zisk	5 000	
	Σ 45 000	Σ 45 000

Jaká je rentabilita?

- Rentabilita výnosů = zisk / Výnosy = 5 000 / 45 000 = 0,11 Kč
- Rentabilita nákladů = zisk / Náklady = 5 000 / 40 000 = 0,125 Kč

- b) ČÚS

Výkaz zisků a ztrát

Má dáti		Dal
Náklady na výrobu	100 000	Tržby 45 000
Zisk	5 000	Změna stavu výrobků 60 000
	Σ 105 000	Σ 105 000

V ČR se změna stavu zásob vyrobená vlastní činností zahrnuje do výnosů a kvůli tomu nelze přesně stanovit ukazatelé finanční analýzy.

Jaká je rentabilita?

- Rentabilita výnosů = Zisk / Výnosy = 5 000 / 105 000 = 0,0476 Kč
- Rentabilita nákladů = Zisk / Náklady = 5 000 / 100 000 = 0,05 Kč

Firma Klavel s. r. o. vlastní stroj pro opracování dřeva v hodnotě 1 500 000 Kč. Jeho doba použitelnosti je 20 let. Pořizovací cena motoru se odhaduje na 50 000 Kč. V tomto příkladu se zaměřuji na motor jako náhradní díl, který se mění každých 10 let svého používání.

- a) IAS
- b) ČÚS

a) IAS

Z pohledu standardu je motor brán jako náhradní díl v oblasti dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý majetek- stroj	
MD	D
Počáteční stav 1 500 000	1. 50 000
2. 50 000	

Dlouhodobý majetek – náhradní díly	
MD	D
Počáteční stav 0	2. 50 000

Oprávky k dlouhodobému majetku	
MD	D
1. 25 000	Počáteční stav 750 000

Náklady	
MD	D
1. 25 000	

Odpisy motoru se vypočítají: $50\,000 / 20 = 2\,500$ Kč za rok

Náklady k dlouhodobému majetku za jeho desetiletou dobu užívání jsou :

- Oprávky k dlouhodobému majetku = $1\,500\,000 / 20 = 75\,000 \times 10 = 750\,000$ Kč
- Náklady zbylé pro odpis motoru 25 000 Kč
- Celkem náklady 775 000 Kč

Zůstatková cena dlouhodobého majetku = $1\,500\,000 - 725\,000 = 775\,000$ Kč

b) ČÚS

Dlouhodobý majetek – stroj	
MD	D
Počáteční stav 1 500 000	

Materiál – motor	
MD	D
Počáteční stav 0	2. 50 000

Oprávky k dlouhodobému majetku	
MD	D
	Počáteční stav 750 000

Spotřeba materiálu	
MD	D
2. 50 000	

Situace použity v účtování:

- 1) Vyřazení motoru z užívání
- 2) Zařazení nového motoru do užívání

Zúčtování dosavadních nákladů – $750\,000 + 50\,000 = 800\,000$ Kč

Zůstatková cena stroje – $1\,500\,000 - 750\,000 = 750\,000$ Kč

V ČÚS je stroj na dřevo brán jako celek i s motorem, kde motor se řadí jako zásoba – náhradní díl. V ČÚS to má dopad ve výsledovce na spotřebu materiálu. Jedná se zde o nakoupení náhradního dílu, který je součástí zásoby a tak neovlivňuje v budoucnu výsledovku z podoby odpisů. Ty jsou součástí stroje.

V mezinárodních standardech je brán motor jako dlouhodobý majetek. Majetek se rozdělí na části podle doby životnosti a každá zvlášť se odepisuje podle doby životnosti. Z pohledu výsledovky se do nákladů promítnout odpisy motoru v hodnotě 25 000 Kč, které ovlivňují výsledek hospodaření i v budoucnu v podobě odpisů.

Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo bližší vysvětlení problematiky zásob, ať z pohledu českých účetních standardů nebo z pohledu mezinárodního účetního výkaznictví, kde se zejména jednalo o IAS 2.

Po vstupu České republiky do Evropské unie se snaží česká legislativa sladit vzniklé rozdíly při používání ČÚS a IAS 2. Za posledních 6 let po vstupu do EU udělala česká legislativa několik pokroků ke sladění jednotlivých legislativních norem. Tato otázka bohužel není krátkodobou záležitostí, ale delšího časového horizontu. Na sladování pracuje řada odborníků, kteří se snaží odstranit největší překážky a vytvořit přehlednější vykazování srozumitelné pro všechny. Důkazem pokroku je, že v zásobách existuje už jen několik málo rozdílů mezi ČÚS a IAS 2.

U definice zásob z obou pohledů systému neexistuje žádný podstatný rozdíl. Důležitým rozdílem v zásobách jsou náhradní díly, které jsou v české legislativě brány jako zásoba bez ohledu na cenu a dobu jejich použitelnosti. V mezinárodních účetních standardech jsou významné náhradní díly brány jako dlouhodobý majetek se svojí stanovenou cenou a dobou použitelnosti pro odpisování. Tento majetek nalezneme v IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení.

U oceňování zásob v obou systémech existuje zásada opatrnosti při oceňování. Ale výraznější rozdíl oceňování nalezneme u zásob v materiálu, kde účetní hodnota není snížena pod úroveň pořizovacích nákladů použité na výrobu výrobku, které nejsou prodané za cenu nižší než byla jejich cena nákladů na pořízení.

IAS 2 se podrobně věnuje alokaci fixních režijních nákladů ve vztahu využití kapacity výrobní jednotky. ČÚS se této problematice nevěnuje. Režijní náklady v IAS jsou zachyceny v tom období, ve kterém byly vynaloženy. U ČÚS se režijní náklady oceňují dle délky a charakteru výrobního procesu.

Oceňování vlastních zásob se v českých účetních standardech oceňují na skutečné nebo předem stanovené náklady. V rámci mezinárodních standardů se jedná jen o skutečné

náklady. Změna stavu zásob vlastní výroby jsou v ČÚS zařazeny v účtové třídě 6, kde jsou výnosy. V mezinárodních standardech se jedná jen o snížení nákladů.

IAS 2 nemůžeme chápat jednotlivě. Vždy souvisí s nějakými dalšími standardy např. IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 39 – Finanční nástroje, IAS 41- Zemědělství a další.

V samém závěru bych chtěla říct, že jsem se snažila ve své práci pracovat s veškerými prameny a zdroji související se zásobami, ať z pohledu ČÚS a mezinárodních účetních standardů přiblížit problematiku zásob jak z hlediska teoretického tak i praktického. Po bližším pochopením problematiky zásob z obou pohledů jsem zjistila, že mezinárodní účetní standardy mají přísnější pravidla při oceňování zásob než ČÚS. Pro budoucnost je důležitá harmonizace veškerých mezinárodních účetních standardů a českých standardů pro ulehčení obchodování českých firem se zahraničím.

Seznam použité literatury

Publikace

BARTKOVÁ, H.; PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU, 2006. 165 s. ISBN 80-248-1181-2.

BOHUŠOVÁ, J. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: Aspi 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS 2*. vyd. Brno: Computer press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

FIŠEROVÁ, E. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*, 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 455 s. ISBN 978-80-7263-522-1.

HINKE, J. *Účetní systém IAS/IFRS* 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

JANOUSHKOVÁ, M.; ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktická aplikace*. 4.vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

KRUPOVÁ, L.; VAŠEK, L.; ČERNÝ, M. R. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada, 2007. 170 stran. ISBN 978-80-247-2117-0.

MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

MUNZAR, V.; MUZIKÁŘOVÁ, L.; BURDA, Z. *Účetnictví pro 2.ročník obchodních akademií a pro ostatní střední školy*. 1. vyd. Praha: Fortuna, 2002. 129 s. ISBN 80-7168-687-5.

MUNZAR, V.; MUZIKÁŘOVÁ, L.; BURDA, Z. *Účetnictví pro 3.ročník obchodních akademií a pro ostatní střední školy*. 2. vyd. Praha: Fortuna, 2003. 176 s. ISBN 80-7168-848-7.

STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R. *Účetnictví 2008: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer press, 2008. 501 s. ISBN 978-80-251-1910-5.

Zákony

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Internetové odkazy

<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-clanky-2005/ias-2-zasoby.jhtml>

<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>

http://cs.wikipedia.org/wiki/Mezinárodní_standardy_účetního_výkaznictví

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/aplikace_ias_neverej.html

Seznam zkratk a symbolů

BU – běžný účet

Č.- číslo

ČRH – čistá realizovatelná hodnota

ČÚS - český účetní standard

EU – evropská unie

FIFO – first-in, first-out – nejdříve dovnitř, nejdříve ven

IAS – mezinárodní účetní standardy

IFRS – mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Kč- česká měna

Kg- kilogram

KS – konečný stav

Ks – kusy

LCM – Lower of Cost or Market

Např.- například

Odst.- odstavec

PPD – příjmový pokladní doklad

PS – počáteční stav

US GAAP – národní účetní standardy ve Spojených státech

VUD – vnitřní účetní doklad

VPD – výdajový pokladní doklad

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména §35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užit (§ 35 odst.3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlednutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užit dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užit své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mně požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy(až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15. 4. 2010

Daniela Hartošová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Vlčoch 752
747 28 Štěpánkovice

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Příjemka

Příloha č. 2 – Výdejka

Příloha č. 3 – Skladní karta

Příloha č. 4 – Přehled platných IAS/IFRS

Příloha č. 5 – Účtový rozvrh